



**University of  
Zurich**<sup>UZH</sup>

**Zurich Open Repository and  
Archive**

University of Zurich  
University Library  
Strickhofstrasse 39  
CH-8057 Zurich  
[www.zora.uzh.ch](http://www.zora.uzh.ch)

---

Year: 2014

---

## **Unternehmenssteuerreform III: Ergebnisbericht zur Konsultation der Kantone**

Huber, Markus Frank ; Roth, Philipp

Posted at the Zurich Open Repository and Archive, University of Zurich  
ZORA URL: <https://doi.org/10.5167/uzh-106433>  
Journal Article

Originally published at:

Huber, Markus Frank; Roth, Philipp (2014). Unternehmenssteuerreform III: Ergebnisbericht zur Konsultation der Kantone. Tax News, (Sommer):4-5.

# Tax News

Sommer 2014

# Liebe Leserin Lieber Leser

**Dr. Philip Robinson**  
Managing Partner Tax and Legal  
[philip.robinson@ch.ey.com](mailto:philip.robinson@ch.ey.com)



Auch in diesem Newsletter geben wir Ihnen einen Überblick über die neuesten Entwicklungen in Sachen Unternehmenssteuerreform III: Wir informieren über die Befragung der Kantone zu den ausgearbeiteten Reformvorschlägen. Das Ergebnis fällt grundsätzlich positiv aus und zeigt, dass die Kantone die vorgeschlagenen Stossrichtungen weitgehend unterstützen. Während sich eine breite Mehrheit für die Lizenzbox ausspricht stehen die Kantone der Einführung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer allerdings kritisch gegenüber. Auch wenn sich der steuerpolitische Fokus derzeit auf die Umsetzung der Unternehmenssteuerreform richtet, sollten die traditionellen Standortvorteile der Schweiz nicht aus dem Blickwinkel geraten. Rechtssicherheit und ein positives Steuerklima sind nicht zu unterschätzende Standortvorteile die gerade in diesen stürmischen Zeiten gewahrt und gepflegt werden sollten.

Im Weiteren befassen wir uns mit Immobilientransaktionen im Rahmen von Nachfolgeregelungen: Viele Schweizer Unternehmen, die vor einem Generationenwechsel stehen, verfügen über Betriebs- oder Kapitalanlagegesellschaften. Die steuerlichen Fallstricke, die sich im Rahmen dieser Immobilientransaktionen auftun, müssen rechtzeitig erkannt werden, damit die Nachfolgeregelung nicht nur wirtschaftlich und zivilrechtlich, sondern auch steuerlich optimal gestaltet werden kann.

Ein nächster Punkt unseres Newsletters ist die aktuelle Rechtsprechung des Bundesgerichts bezüglich der Einschätzungsmitteilung bei Mehrwertsteuerkontrollen: Unter dem geltenden Mehrwertsteuergesetz werden Kontrollen durch die Eidgenössische Steuerverwaltung mittels Einschätzungsmitteilungen abgeschlossen, die als Verfügung ausgestaltet sind. Mit dem Entscheid vom 21. März 2014 hat sich das Bundesgericht gegen den systematischen Erlass von Einschätzungsmitteilungen in Form einer Verfügung ausgesprochen. Dies eröffnet den steuerpflichtigen Personen mehr Flexibilität und neue verfahrensrechtliche Spielräume, die es zu nutzen gilt.

Terminerinnerung: Das Freihandelsabkommen zwischen der Schweiz und seinem dritt wichtigsten Handelspartner China tritt am 1. Juli 2014 in Kraft. Es ermöglicht ein erhebliches Einsparpotenzial bei den Zollabgaben. Damit Sie von den Vorteilen des Abkommens in vollem Umfang profitieren können, müssen dessen Bestimmungen und Auswirkungen genau geprüft und entsprechende Massnahmen zeitnah implementiert werden.

Zum Schluss informieren wir Sie über die Revision der Expatriates-Verordnung, die sich v.a. auf die Abzüge für besondere Berufskosten auswirkt, und über die Regelung zum Gebrauch von Schweizer Firmenfahrzeugen in der EU. Deren vorübergehende Nutzung im EU-Zollgebiet führt nach wie vor zur Eröffnung von Verfahren und zu Sanktionen der EU-Zollbehörden. Wir weisen Sie in diesem Zusammenhang auf konkrete Fragen hin und zeigen Ihnen die Möglichkeiten auf, wie unsere Mehrwertsteuer- und Zollspezialisten Sie unterstützen können.

Einen schönen Sommer, erholsame Urlaubstage und eine angenehme Lektüre!

## In dieser Ausgabe

### **4** Unternehmenssteuerreform III: Ergebnisbericht zur Konsultation der Kantone

*Markus Frank Huber, Philipp Roth*

### **6** Immobilientransaktionen im Rahmen von Nachfolgeregelungen

*Hanspeter Saner, Martin Kistler*

### **7** Rechtsnatur der Einschätzungsmitteilung: Aktuelle Rechtsprechung des Bundesgerichts

*Claudio Fischer, Urs Kipfer*

### **9** Das Freihandelsabkommen Schweiz-China tritt am 1. Juli 2014 in Kraft

*Dr. Lars Henschel, Oliver Hulliger, Dominique D. Bolliger*

### **10** Expatriates-Verordnung (ExpaV)

*Andreas Tschannen, Sabrina Osterwalder*

### **11** Schweizer Firmenfahrzeuge in der EU

*Barbara Henzen, Roger Jaun*





# Unternehmenssteuerreform III: Ergebnisbericht zur Konsultation der Kantone

Markus Frank Huber, Partner, International Tax Services, EY Genf, markus-frank.huber@ch.ey.com

Philipp Roth, Knowledge Manager, Tax Services, EY Zürich und Wissenschaftlicher Assistent an der Universität Zürich, philipp.roth@ch.ey.com

**Der Bundesrat hat das Eidgenössische Finanzdepartement beauftragt, die Kantone zu den Massnahmen des Schlussberichts über die Unternehmenssteuerreform III zu konsultieren. Die Kantone sind sich in weiten Teilen einig. Der Ergebnisbericht birgt zwar keine grossen Überraschungen, bietet aber Anlass dafür, sich mit weiteren für die Attraktivität des Unternehmensstandorts Schweiz entscheidenden Faktoren auseinanderzusetzen.**

## Ausgangslage

Die Arbeiten zur Unternehmenssteuerreform III werden wesentlich von den Entwicklungen auf Ebene der EU und der OECD, hier insbesondere im Zusammenhang mit Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) geprägt. Die OECD hat das Forum on Harmful Tax Practices mit der Überprüfung der Steuerregimes sämtlicher OECD-Mitgliedstaaten beauftragt. Bereits im Jahre 2005 hat die EU bestimmte Regimes des schweizerischen Steuerrechts kritisiert. Im Dezember 2013 hat das OECD Forum on Harmful Tax Practices die kantonalen Steuerregimes für Holding-, Verwaltungs- und Gemischte Gesellschaften sowie die Praxis zur internationalen Gewinnabgrenzung bei Prinzipalgesellschaften als potenziell schädlich eingestuft; dies muss aber noch durch das OECD Committee on Fiscal Affairs bestätigt werden. Die Länderüberprüfung sollte bis September 2014 abgeschlossen sein und Aufschluss darüber geben, wie sich die OECD zu den bestehenden Steuerregimes ihrer Mitgliedstaaten positionieren wird. Von besonderem Interesse sind hierbei die bereits bestehenden Lösungen zur privilegierten Besteuerung von Lizenzträgen (sog. Lizenzboxen). Diese Besteuerungsmodelle – insbesondere die britische Patentbox – sind auch innerhalb der EU Gegenstand einer laufenden Untersuchung des Rates

für Wirtschaft und Finanzen (ECOFIN) betreffend ihre Vereinbarkeit mit dem Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung.

In Anbetracht der internationalen Entwicklungen wird der Raum zunehmend enger attraktive, aber international akzeptierte Besteuerungsansätze zu entwickeln. Ausgehend von diesen Rahmenbedingungen dürfte es auch angebracht sein, gewisse Grundsätze des Schweizer Steuersystems zu überdenken. In Anbetracht des eingeschränkten Handlungsspielraums, den die internationalen Standards gewähren, bedarf es neben einem konstruktiven und lösungsorientierten Zusammenwirken aller am Reformprozess beteiligten Institutionen (bspw. in Form von Arbeitsgruppen, Konferenzen und Konsultationen) auch der Aufrechterhaltung und Kultivierung von sog. weichen Standortvorteilen; dies sind u.a. Faktoren wie Rechtssicherheit (Rulingpraxis) und ein positives Steuerklima (dienstleistungsorientierte Steuerverwaltung).

## Schlussbericht des Steuerungsorgans

Der am 19. Dezember 2013 veröffentlichte Schlussbericht des Steuerungsorgans betreffend die Massnahmen zur Stärkung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit bildet die Grundlage für die Konsultation der Kantone.

Der Schlussbericht sieht eine aus den nachfolgenden drei Elementen bestehende steuerpolitische Stossrichtung vor, mit der das Auslaufen einzelner bestehender Steuerregimes abgefedert werden soll:

- ▶ Einführung von neuen und den international geänderten Regelungen für mobile Erträge entsprechenden Besteuerungsmodellen (Lizenzbox und zinsbereinigte Gewinnsteuer mit Beschränkung auf den Schuldzinsenabzug auf Eigenkapital das eine definierte Minimalhöhe übersteigt).
- ▶ Senkung der kantonalen Gewinnsteuersätze.
- ▶ Stärkung der Standortattraktivität durch weitere steuerpolitische Massnahmen.

Der Schlussbericht sieht in finanzpolitischer Hinsicht Anpassungen beim interkantonalen Ressourcenausgleich und vertikale Ausgleichsmassnahmen des Bundes gegenüber den Kantonen vor. Durch den interkantonalen Ressourcenausgleich sollen die Unterschiede zwischen finanzstarken und finanzschwachen Kantonen reduziert werden. Die vertikalen Ausgleichsmassnahmen sollen den finanzpolitischen Spielraum der Kantone zur Umsetzung der Unternehmenssteuerreform sicherstellen; der Schlussbericht sieht in diesem Zusammenhang verschiedene Massnahmen zur Gegenfinanzierung der zu erwartenden Mehrbelastung auf Bundesebene vor.

## Ergebnis der Konsultation

Zu den vorgeschlagenen steuer- und finanzpolitischen Massnahmen wurde den Kantonen und weiteren beteiligten Institutionen ein Fragenkatalog zugesendet. Die Mehrzahl der Kantone nahmen hierzu Stellung.

## An der Konsultation teilnehmende Kantone und weitere Institutionen

Bis auf den Kanton Luzern haben alle Kantone eine Stellungnahme eingereicht.

Ebenfalls Stellung genommen haben folgende Institutionen:

- ▶ Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK)
- ▶ Konferenz der Kantonsregierungen (KdK)
- ▶ Verband der Schweizer Unternehmen (economiesuisse)
- ▶ Schweizer Städteverband (SSV)
- ▶ Fédération des Entreprises Romandes (FER)
- ▶ Stadt Genf

Die wichtigsten Konsultationsergebnisse werden nachfolgend skizziert:

- Die Kantone gehen einig das einzelne kantonale Steuerregimes z.B. Holding-, Verwaltungs- und Gemischte Gesellschaften sich nicht mehr mit den internationalen Standards vereinbaren lassen. Gemäss Auffassung einiger Kantone könnte bereits ein Verzicht auf das sog. ring fencing (Privilegierung von ausländischen Erträgen) ausreichen, um die internationale Akzeptanz der bestehenden Steuerregimes zu wahren. Dies sollte vorgängig geprüft werden.
- Die Abschaffung der kantonalen Steuerregimes hätte einen Statuswechsel von einer privilegierten in die ordentliche Besteuerung zur Folge. Begrüssenswerterweise sieht die Mehrzahl der Kantone für diesen Fall eine steuerneutrale Offenlegung der unversteuerten stillen Reserven vor (sog. step-up). Die Aktiven könnten demzufolge bei einem Wechsel in die ordentliche Besteuerung steuerneutral aufgewertet werden.
- Die Mehrheit der Kantone begrüsst die Einführung einer Lizenzbox, die gemäss deren Auffassung im Steuerharmonisierungsgesetz zwingend festgeschrieben werden sollte. Die Hälfte der Kantone scheint zudem eine enge Ausgestaltung der Lizenzbox zu bevorzugen, während sich nur fünf Kantone für eine breite Definition der erfassten Immaterialgüter aussprechen. Ein Teil der Kantone und verschiedene Interessenvertreter wollen die Einführung einer Lizenzbox auch auf Bundesebene prüfen.
- Eine Mehrheit der Kantone hingegen scheint die Einführung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer abzulehnen.
- Die weiteren steuerpolitischen Massnahmen zur Stärkung der Standortattraktivität (u.a. Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital, Bewertung bei Zuzug in die Schweiz, Wechsel beim Beteiligungsabzug sowie Anpassungen bei der Verrechnungssteuer und bei der Kapitalsteuer) werden von den meisten Kantonen als nicht prioritär eingestuft. Die Kantone Zürich und Basel-Stadt beurteilen die Fragen der Bewertung, d.h. die steuerneutrale Aufdeckung stiller Reserven bei Zuzug in die Schweiz als prioritär. Zürich setzt zudem die Anpassungen bei der Kapitalsteuer auf die Prioritätenliste.
- Erwartungsgemäss befürworten alle Kantone den vertikalen Lastenausgleich

und auch der interkantonale Ressourcen- ausgleich muss nach Auffassung aller Kantone an die neuen Bedingungen angepasst werden.

- In finanzpolitischer Hinsicht lehnen es die Kantone tendenziell ab, die Unternehmenssteuerreform über eine Mehrbelastung der natürlichen Personen zu finanzieren. Die Massnahmen zur Gegenfinanzierung sollten vordergründig auf Ebene der juristischen Personen und deren Anteilseignern ansetzen. Diesem Grundtenor entspricht auch die Auffassung von 14 Kantonen, dass die Einführung einer Beteiligungsgewinnsteuer geprüft werden sollte; wohingegen die Erhöhung der Mehrwertsteuer auf deutliche Ablehnung stösst.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Konsultationsergebnis in weiten Teilen positiv ausfällt und die Kantone die vorgeschlagene Stossrichtung unterstützen.

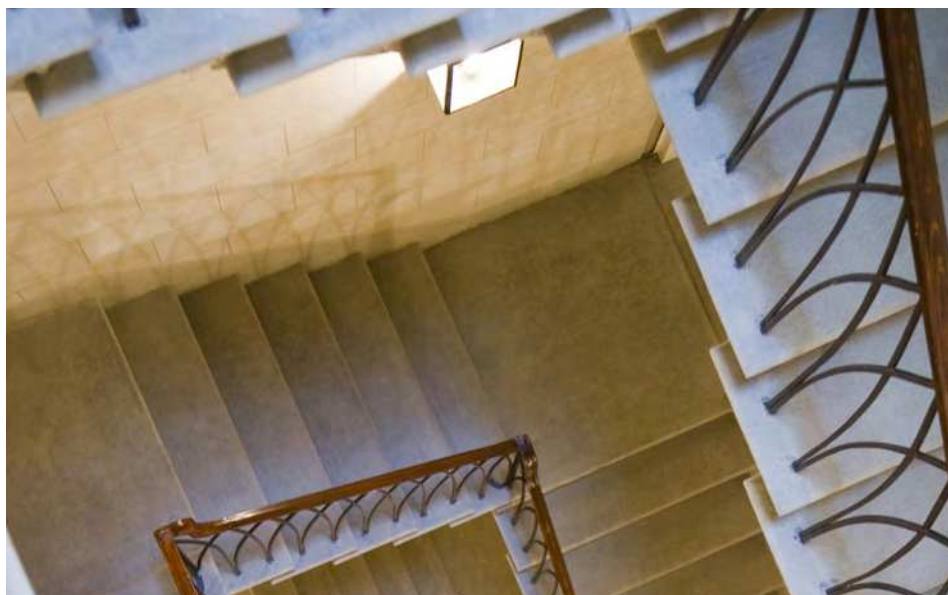
Die Einführung einer Lizenzbox scheint auf breite Unterstützung zu stossen. Deren Konkretisierung hängt im Grundsatz zwar noch von der Positionierung der OECD und auch des ECOFIN ab, aus kantonaler Sicht scheint jedoch tendenziell eine eher enge Variante bevorzugt zu sein. Die kritische Haltung der Kantone gegenüber der zinsbereinigten Gewinnsteuer sollte hinterfragt werden. Der fiktive Zinsabzug auf dem Eigenkapital findet bereits in verschiedenen Ländern Anwendung, ist steuersystematisch begründbar, entspricht den Forderungen nach einer erhöhten Eigenkapitalbasis

und erhöht die internationale Wettbewerbsfähigkeit im Bereich der Konzernfinanzierung. Für die ebenfalls in die Kritik geratene Besteuerungspraxis von Schweizer Finanzbetriebsstätten stellt diese Massnahme zudem eine attraktive Alternative dar.

### Ausblick

Das Eidgenössische Finanzdepartement wird - unter Berücksichtigung der internationalen Entwicklungen - gestützt auf den Schlussbericht des Steuerorgans das Konsultationsergebnis in den Kantonen und weiterer Stellungnahmen bis September 2014 eine Vernehmlassungsvorlage ausarbeiten.

Aufgrund der anstehenden und tiefgreifenden Reformen des Schweizer Steuersystems bewegen sich die betroffenen Unternehmen bei ihrer Zukunftsplanung derweilen auf unsicherem Eis. Es ist für sie von entscheidender Bedeutung, dass durch die anstehende Reform nicht nur zukünftig Rechtssicherheit hergestellt, sondern das auch während dem laufenden Reformprozess die Rechtssicherheit soweit möglich gewahrt bleibt. Diesem Postulat sollten sich alle beteiligten Institutionen verpflichtet fühlen. Dies bedingt neben einem konstruktiven und transparenten Rechtsfindungsprozess auch einen umsichtigen und verlässlichen Umgang mit bestehenden Steuerrulings. Rechtssicherheit und ein positives Steuerklima sind entscheidende Trümpfe im internationalen Steuerwettbewerb, die nicht ohne Not aus der Hand gegeben werden sollten.



# Immobilientransaktionen im Rahmen von Nachfolgeregelungen

Hanspeter Saner, Partner, Corporate Tax, Berne, [hanspeter.saner@ch.ey.com](mailto:hanspeter.saner@ch.ey.com)  
Martin Kistler, Senior Consultant, Corporate Tax, Berne, [martin.kistler@ch.ey.com](mailto:martin.kistler@ch.ey.com)

**In den nächsten Jahren steht knapp ein Viertel der Schweizer Unternehmen vor einem Generationenwechsel. Viele dieser Unternehmen verfügen über Betriebs- oder Kapitalanlageliegenschaften, so dass sich bei Unternehmensnachfolgen häufig auch Fragen im Bereich von Immobilientransaktionen stellen. Im Folgenden soll auf einige steuerliche Fallstricke solcher Immobilientransaktionen in der Schweiz eingegangen werden.**

## Grundstückgewinnsteuer

Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken sind grundsätzlich steuerbar. Während diese Gewinne bei juristischen Personen (und bei natürlichen Personen mit Grundstücken im Geschäftsvermögen) beim Bund und einem Grossteil der Kantone im Rahmen des Jahresergebnisses mit der Gewinn- resp. Einkommenssteuer erfasst werden (sog. dualistisches System), unterliegen sie in anderen Kantonen (analog der durch natürliche Personen im Privatvermögen erzielten Grundstückgewinne) der

Grundstückgewinnsteuer (sog. monistisches System). Zwar sind die dualistischen Kantone in der Mehrheit, mit beiden Basel, Bern und Zürich führen jedoch gewichtige Kantone das monistische System.

Der Verkauf der Stimmenmehrheit an einer Immobiliengesellschaft ist dem Verkauf von Grundstücken gleichgestellt (sog. wirtschaftliche Handänderung) und unterliegt (beim Verkauf aus dem Privatvermögen und in monistischen Kantonen auch beim Verkauf aus dem Geschäftsvermögen) ebenfalls der Grundstückgewinnsteuer. Sofern keine reine Immobiliengesellschaft, sondern ein Betrieb mit Immobilien (z.B. ein Hotel) übertragen wird, liegt grundsätzlich keine wirtschaftliche Handänderung vor.

Obwohl die Grundstückgewinnsteuer grundsätzlich vom Verkäufer geschuldet ist, kann sie sich auf den Käufer auswirken: Einerseits kann die Steuer je nach Verhandlungsmacht teilweise auf den Käufer überwält werden. Andererseits wird durch den Steuerbezug die Besitzesdauer unterbrochen. Damit kann eine Besteuerung im Kaufzeitpunkt bei einem baldigen Weiterverkauf (oder einer nicht steuerneutralen Umstrukturierung) zu einer erheblichen Steuerbelastung führen. Es empfiehlt sich des-

halb auch für die Käuferin, die Grundstücksgewinnsteuerfolgen vorgängig abzuklären.

## Handänderungsabgabe

Die meisten Kantone erheben auf der entgeltlichen Übertragung von Grundstücken eine Handänderungssteuer (teilweise auch wie etwa der Kanton Aargau als sog. Mengsteuer im Rahmen der Grundbuchabgaben). Die Kantone Glarus, Uri, Schaffhausen, Zug und Zürich erheben keine Handänderungsabgabe sondern lediglich eine (grundsätzlich maximal kostendeckende) Grundbuchgebühr. Im Kanton Schwyz wird weder eine Handänderungsabgabe noch eine Grundbuchgebühr erhoben.

In allen Kantonen mit einer Handänderungssteuer wird neben der zivilrechtlichen auch die wirtschaftliche Handänderung besteuert. Entsprechend kann diesbezüglich auf das bei der Grundstückgewinnsteuer Gesagte verwiesen werden.

## Umsatzabgabe

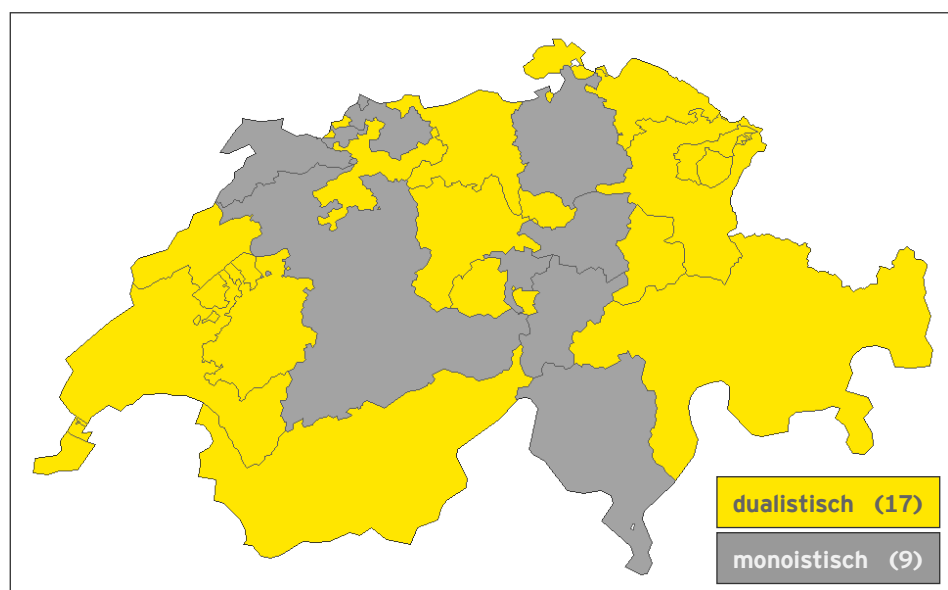
Wenn nicht die Grundstücke selbst sondern die Aktien einer Immobiliengesellschaft veräussert werden, stellt dies stets einen potenziellen Umsatzabgabetatbestand dar. Diese ist geschuldet, wenn entweder die Verkäuferin oder/und die Käuferin als Effektenhändlerin im Sinne des Stempelgesetzes gilt. Neben Banken und ähnlichen Instituten fallen darunter insbesondere Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, welche über Beteiligungsrechte (Aktien, Stammanteile, Partizipations- und Genussscheine etc.) mit einem Buchwert von mehr als CHF 10 Millionen verfügen.

Sofern die Käuferin selber nicht als Effektenhändlerin gilt, ist darauf zu achten, dass im Aktienkaufvertrag keine (teilweise) Überwälzung der (allenfalls von der Verkäuferin geschuldeten) Umsatzabgabe auf die Käuferin vereinbart wird.

## Mehrwertsteuer

Der Verkauf einer Immobiliengesellschaft (Share Deal) ist von der Mehrwertsteuer ausgenommen, so dass sich für den Käufer diesbezüglich keine Steuerprobleme ergeben sollten. Erfolgt jedoch ein direkter Kauf der Grundstücke, so kann dies mehrwertsteuerlich auf drei Arten abgewickelt werden:

- ▶ Verkauf ohne Mehrwertsteuer
- ▶ Verkauf mit Mehrwertsteuer (Option)
- ▶ Verkauf unter Anwendung des Meldeverfahrens, sofern Käufer und Verkäufer MWST-pflichtig sind



Da der Käufer beim Meldeverfahren die Bemessungsgrundlage und den Verwendungsgrad des Verkäufers (und somit auch allfällige Steuerrisiken) übernimmt, dürfte diese Variante unter unabhängigen Dritten kaum je zur Anwendung kommen. Einem Kauf mit Option sollte der Käufer zudem nur zustimmen, sofern er entweder die Vorsteuer vollumfänglich geltend machen oder aber als Kaufpreisreduktion auf den Verkäufer überwälzen kann. Der Kauf ohne Mehrwertsteuer stellt schliesslich für den Käufer regelmässig die günstigste Variante dar. Dabei besteht jedoch das Risiko, dass der Verkäufer eines bislang für steuerbare Zwecke verwendeten Grundstücks eine allfällige Vorsteuerkorrektur infolge einer Nutzungsänderung im Rahmen des Kaufpreises auf den Käufer zu überwälzen versucht.

Aufgrund der Gestaltungsmöglichkeiten ist es empfehlenswert, die Mehrwertsteuer frühzeitig in die Strukturierungsüberlegungen einzubeziehen, so dass allfällige Steuerfolgen bei der Vertragsredaktion und der Kaufpreisberechnung akkurat berücksichtigt werden können.

#### **Planungsmöglichkeiten bei Unternehmensnachfolgen**

Wie bereits ausgeführt, können die Grundsteuerfolgen vermieden werden, wenn Liegenschaften nicht alleine, sondern als Teil einer operativen Gesellschaft übertragen werden, da es in solchen Fällen an einer wirtschaftlichen Handänderung fehlt. Sofern die Käuferin – was bei Immobilienkonzernen eher die Regel statt die Ausnahme sein dürfte – den Betrieb selber nicht weiterführen wird, besteht jedoch die Gefahr, dass eine Betriebseinstellung oder der Weiterverkauf des Betriebes (ohne die Liegenschaften) von den Steuerbehörden als Steuerumgehung angesehen wird. Wir empfehlen deshalb, ein solches Vorgehen stets vertieft zu prüfen und gegebenenfalls den zuständigen Steuerbehörden vorgängig zur Prüfung zu unterbreiten.

Eine weitere Möglichkeit ist die Übernahme einer Immobiliengesellschaft mittels Quasifusion: Wenn die Käuferin nach der Transaktion mindestens 50% der Stimmrechte hält und mindestens die Hälfte des Verkaufspreis mit Beteiligungsrechten der Käuferin bezahlt wird, liegt grundsätzlich eine steuerneutrale Umstrukturierung vor. Damit entfallen nicht nur die Grundsteuern, die Quasifusion ist auch von der Umsatzabgabe befreit. Somit kann mit der Beteiligung der Verkäufer an der Käuferin

die Steuerbelastung beider Parteien minimiert werden. Auch eine solche Struktur sollte jedoch vorgängig den zuständigen Steuerbehörden zur Genehmigung unterbreitet werden, um unliebsame Überraschungen zu vermeiden.

#### **Fazit**

Wie bei anderen Transaktionen sollte auch bei Nachfolgeregelungen darauf geachtet werden, dass – neben den wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Überlegungen – auch

Steuerfragen zeitnah adressiert werden. Werden die steuerlichen Risiken rechtzeitig erkannt kann ihnen etwa mit Gewährleistungsklauseln oder Kaufpreisreduktionen Rechnung getragen werden. Zudem bietet sich so auch die Möglichkeit, die Akquisition (auch) steuerlich optimal zu gestalten. Werden die steuerlichen Stolperfallen umgangen, können die anstehenden Unternehmensnachfolgen auch für Immobiliengesellschaften ein interessantes Investitionsfeld bieten.

## **Rechtsnatur der Einschätzungsmitteilung: Aktuelle Rechtsprechung des Bundesgerichts**

Claudio Fischer, Senior Manager, Indirect Tax, Zürich: claudio.fischer@ch.ey.com  
Urs Kipfer, Consultant, Indirect Tax, Zürich: urs.kipfer@ch.ey.com

**Unter dem geltenden Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) werden Mehrwertsteuerkontrollen durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) mittels Einschätzungsmitteilung abgeschlossen. Bisher hat die ESTV ihre Einschätzungsmitteilungen als Verfügung ausgestaltet. Mit Entscheid 2C\_805/2013 vom 21. März 2014 hat sich nun das Bundesgericht gegen den systematischen Erlass von Einschätzungsmitteilungen in Form einer Verfügung ausgesprochen. Dies bringt den steuerpflichtigen Personen neue verfahrensrechtliche Spielräume, die es zu nutzen gilt.**

#### **Abschluss einer MWST-Kontrolle mittels Einschätzungsmitteilung**

Gemäss geltendem MWSTG (in Kraft seit 1. Januar 2010) hat die ESTV das Recht (und die Pflicht), bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchzuführen, um eine Steuerforderung festzusetzen.

Nach dem Gesetz wird eine Kontrolle mittels einer Einschätzungsmitteilung abgeschlossen, welche die ESTV erlässt. Sie hält den Umfang der Steuerforderung für die kontrollierte Periode fest, was so-

wohl eine Steuernachforderung zugunsten der ESTV wie auch ein Steuerguthaben zugunsten der steuerpflichtigen Person bedeuten kann. Das MWSTG statuiert die Kompetenz der ESTV zum Erlass von Verfügungen ohne Einschränkung in sachlicher Hinsicht. Auf Grundlage dessen hat die ESTV ihre Einschätzungsmitteilungen bisher als Verfügung im Sinne des Verwaltungsverfahrensgesetzes ausgestaltet.

#### **Rechtswirkung der Einschätzungsmitteilung (Verfügung)**

Die Ausgestaltung einer Einschätzungsmitteilung als Verfügung bringt sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die ESTV bestimmte Konsequenzen mit sich.

Die in Form einer Verfügung ausgestaltete Einschätzungsmitteilung kann ausschliesslich mittels förmlichem Rechtsmittel der Einsprache bei der ESTV angefochten werden. Die Einsprachefrist beträgt 30 Tage und kann nicht erstreckt werden. Auch eine Wiederherstellung der Frist nach Fristablauf ist nur in Ausnahmefällen möglich.

Die ESTV muss sich deshalb unter dem Aspekt der Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen an gewisse formelle Vorschriften halten, d.h. die Einschätzungsmitteilung muss schriftlich ergehen, eine Rechtsmittelbelehrung enthalten und genügend begründet sein. Aufgrund der Ausgestaltung als Verfügung kann die ESTV auf eine einmal erlassene Einschätzungsmitteilung



nicht mehr ohne weiteres zurückkommen, um diese zum Vor- oder Nachteil der Steuerpflichtigen abzuändern.

Im Jahr 2011 hat das Nichteintreten der ESTV auf eine von der steuerpflichtigen Person erhobenen Einsprache dazu geführt, dass sich in erster Instanz das Bundesverwaltungsgericht und in letzter Instanz das Bundesgericht mit der Frage der Rechtsnatur von Einschätzungsmitteilungen auseinandergesetzt hat.

#### **Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (BVGer A-707/2013)**

Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil dargelegt, dass eine Einschätzungsmitteilung an sich nicht als Verfügung ausgestaltet sein darf. Es wird unter Verweis auf das MWSTG darauf hingewiesen, dass eine Steuerforderung rechtskräftig wird entweder durch eine in Rechtskraft erwachsene Verfügung oder durch schriftliche Anerkennung / vorbehaltlose Zahlung einer Einschätzungsmitteilung oder durch Eintritt der Festsetzungsverjährung. Die systematische Auslegung des Mehrwertsteuergesetzes ergebe, dass es sich bei der Einschätzungsmitteilung und der Verfügung um zwei unterschiedliche Äusserungen der ESTV handeln müsse.

Mit anderen Worten hat das Gericht festgestellt, dass die Einschätzungsmitteilung nicht einer Verfügung gleichgestellt werden kann. Dieser Sichtweise ist aus gesetzessystematischen Überlegungen zuzustimmen. Zudem wird damit verdeutlicht, dass eine Verfügung zur Herbeiführung der Rechtskraft einer Steuerforderung nicht zwingend notwendig ist.

Neben der systematischen Betrachtung des MWSTG lässt sich auch mit Hinweis auf die Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008 die Meinung vertreten, dass eine Einschätzungsmitteilung nicht als Verfügung ausgestaltet sein darf. Gemäss Botschaft ist es den Steuerpflichtigen zu ermöglichen, eine Einschätzungsmitteilung auf informellem Wege mit der ESTV zu erörtern. Nur wenn keine Einigung zustande kommt, soll der Steuerpflichtige – auf Basis einer Verfügung – ein Verwaltungsverfahren auslösen.

Das Urteil des Bundesverwaltungsgericht lautete schliesslich darauf, dass Einschätzungsmitteilungen von der ESTV nicht systematisch als Verfügung ausgestaltet werden dürfen.

#### **Urteil des Bundesgerichts (BGer 2C\_805/2013)**

Das Bundesgericht hat als letzte Instanz das von der ESTV weitergezogene Urteil des Bundesverwaltungsgerichts bestätigt. Auch das Bundesgericht hat in seiner Urteilsbegründung darauf hingewiesen, dass eine Einschätzungsmitteilung an sich keine Verfügung darstellt und dass es mit der Systematik des MWSTG nicht vereinbar ist, Einschätzungsmitteilungen systematisch als Verfügung zu erlassen.

Einschätzungsmitteilungen in der Form von Verfügungen sind allerdings auch weiterhin zulässig, wenn dies in begründeten Einzelfällen sachgerecht erscheint (bspw. auf Verlangen der Steuerpflichtigen).

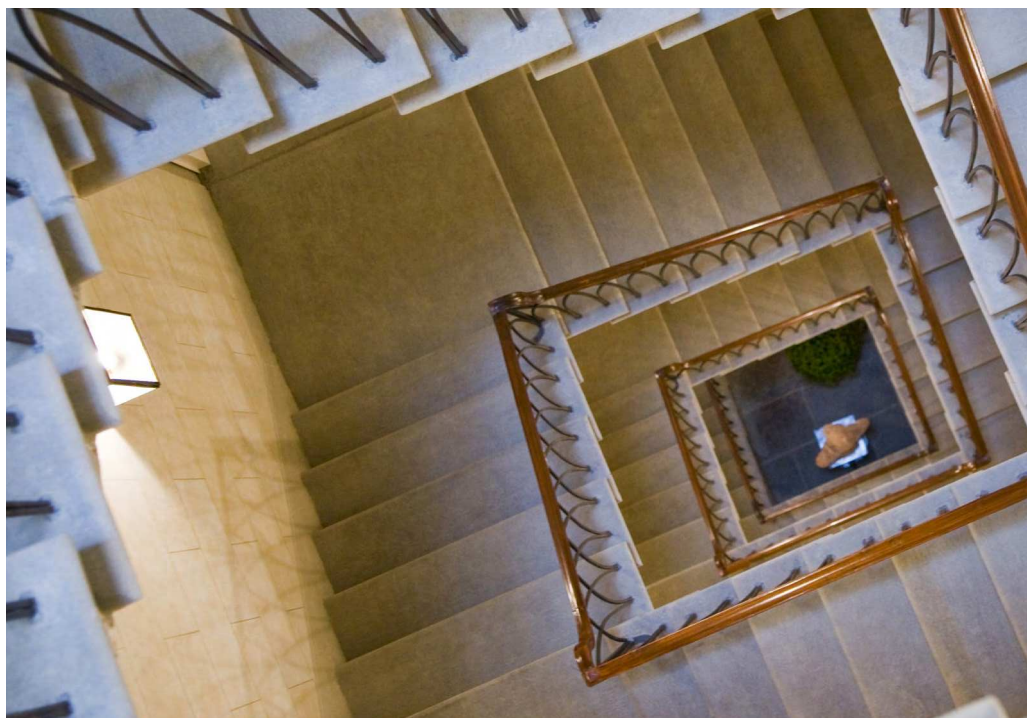
#### **Fazit**

Das Urteil des Bundesgerichts zur Rechtsnatur der Einschätzungsmitteilung ist begrüssenswert. Einerseits ist die Rechtsprechung im Einklang mit der Systematik des MWSTG und mit dem Willen des Gesetzgebers. Andererseits bringt sie eine gewisse Flexibilität mit sich und hat für die Steuerpflichtigen auch wirtschaftliche Vorteile, da Einschätzungsmitteilungen nicht mehr von vornherein mittels förmlichem Rechtsmittel angefochten werden müssen. Die Steuerpflichtigen haben grundsätzlich so lange Zeit, eine Einschätzungsmitteilung zu bestreiten oder einen

Vorbehalt anzubringen, wie sie die Einschätzungsmitteilung nicht anerkannt haben (z.B. durch Bezahlung) oder bis die ESTV eine Verfügung erlassen hat.

Nur auf den ersten Blick scheint der Entscheidung eine gewisse Rechtsunsicherheit für die Steuerpflichtigen mit sich zu bringen, da auch die ESTV auf eine bereits erlassene Einschätzungsmitteilung zurückkommen kann. Dem Empfänger einer Einschätzungsmitteilung steht allerdings die Möglichkeit offen, die Rechtskraft der festgestellten Steuerforderung durch schriftliche Anerkennung oder vorbehaltlose Zahlung herbeizuführen. Eine Zahlung vor dem Erlass der Einschätzungsmitteilung (bspw. nach Erhalt des Kontrollberichts zur Revision) hat hingegen keinen Einfluss auf die Rechtskraft der Einschätzungsmitteilung.

Die Wirkung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auf bereits abgeschlossene Kontrollen der ESTV wird noch genau zu klären sein. Bereits erlassene Einschätzungsmitteilungen sind zwar nach dem vorliegenden Urteil nicht nichtig, sie können aber angefochten werden. Damit dürfte es für die Steuerpflichtigen möglich sein, auch weiterhin auf bereits geprüfte Steuerperioden zurückzukommen, solange die in der Einschätzungsmitteilung festgehaltene Steuerforderung nicht anerkannt worden ist.



# Das Freihandelsabkommen Schweiz-China tritt am 1. Juli 2014 in Kraft

Dr. Lars Henschel, Executive Director, Indirect Tax Services, Bern, lars.henschel@ch.ey.com  
Oliver Hulliger, Senior Consultant, Indirect Tax Services, Zürich, oliver.hulliger@ch.ey.com  
Dominique D. Bolliger, Consultant, Indirect Tax Services, Zürich, dominique.bolliger@ch.ey.com

**Das im vergangenen Jahr zwischen der Schweiz und der Volksrepublik China abgeschlossene Freihandelsabkommen (FHA) tritt am 1. Juli 2014 in Kraft<sup>1</sup>. Das FHA mit dem dritt wichtigsten Handelspartner der Schweiz verbessert den gegenseitigen Marktzugang für Waren und Dienstleistungen und erhöht die Rechtssicherheit im Handel mit der zweitgrössten Volkswirtschaft der Welt. Um von der Reduzierung der Zölle – zum Teil mit Übergangsfristen – profitieren zu können, sind die Bestimmungen des FHA und deren Auswirkungen genau zu überprüfen und Massnahmen zu treffen.**

## Zollreduktionen

Nach dem 1. Juli 2014 wird der grösste Teil der Schweizer Exporte von Industrie-

und Agrarprodukten nach China ganz oder teilweise von Zöllen befreit (z.T. mit Übergangsfristen von 5 oder 10, in Einzelfällen auch 12 oder 15 Jahren), da sich der Geltungsbereich des Abkommens auf alle Waren der Kapitel 1 bis 97 des Zollltarifs erstreckt. Die Schweizer Zollkonzessionen werden per Inkrafttreten des Abkommens ohne Übergangsfrist gewährt. Umgekehrt werden mit der Beseitigung der verbleibenden Schweizer Zölle auf chinesischen Industriewaren unter dem FHA auch chinesische Textilien und Schuhe zollfreien Zugang zum Schweizer Markt haben. Mit Inkrafttreten des FHA verliert China gleichzeitig den Status als präferenzbegünstigtes Entwicklungsland im Rahmen des Allgemeinen Präferenzsystems zugunsten der Entwicklungsländer (APS). Der territoriale Anwendungsbereich des FHA erstreckt sich auf das gesamte Staatsgebiet der Volksrepublik China<sup>2</sup> sowie auf das Zollgebiet der Schweiz (inkl. Fürstentum Liechtenstein).

## Präferenzzieller Ursprung

Es handelt sich beim FHA um ein bilaterales Abkommen zwischen der Schweiz und der Volksrepublik China. Somit können im Rahmen des FHA bei der Wareneinfuhr die vertraglichen Zollpräferenzen nur für diejenigen Produkte gewährt werden, die entsprechend aus einem Vertragsstaat stammen bzw. dort die entsprechenden Bearbeitungsschritte erfahren haben. Als ursprungsbegründend gilt gemäss dem FHA, wie bereits von anderen Abkommen bekannt, einerseits die vollständige Gewinnung von Waren (sog. Urprodukte) und andererseits die ausreichende Be- oder Verarbeitung von Erzeugnissen. Waren gelten als ausreichend be- oder verarbeitet, wenn sie die sog. Listenregeln erfüllen. Diese Listenregeln sind im Anhang II des FHA aufgeführt und legen die notwendigen Be- oder Verarbeitungen fest, welche Vormaterialien ohne Ursprungseigenschaft erfahren müssen, damit der hergestellten Ware die Ursprungseigenschaft zuerkannt wird. Eine Be- oder Verarbeitung in einem Drittstaat ist nicht zulässig. Als Drittstaat gilt jedes andere Land als die Schweiz und

die Volksrepublik China. Zudem gilt die sogenannte Direktversandregel. Die Waren müssen somit zur Wahrung des Ursprungs direkt zwischen der Schweiz und China und umgekehrt befördert werden und müssen in Transitstaaten unter Zollkontrolle bleiben. Das Abkommen erlaubt jedoch die Aufteilung einer Sendung in Drittstaaten. Aufgrund des Wegfalls des APS können keine Ersatzursprungszeugnisse mehr von Drittstaaten beglaubigt werden. Für solche Fälle ist ein nachträglich ausgestellter Ursprungsnachweis nötig.

Damit im Rahmen der Einfuhr von Waren in China eine Zollpräferenzbehandlung in Anspruch genommen werden kann, haben Schweizer Exporteure entweder die spezielle Warenverkehrsbescheinigung EUR.1 CN auszustellen und beglaubigen zu lassen oder können als Ermächtigte Ausführer die Ursprungserklärung auf der Rechnung anbringen. Ermächtigte Ausführer erhalten von der Eidgenössischen Zollverwaltung (EZV) das Recht, Ursprungserklärungen auf ihren Handelspapieren ohne Wertlimit anzubringen und sind von der handschriftlichen Unterzeichnung befreit. Die Ursprungserklärung muss genau dem Wortlaut des FHA entsprechen und ist zwingend in englischer Sprache auszufertigen. Hierzu muss besonders beachtet werden, dass die Ursprungserklärung die Registrierungsnummer des Ermächtigten Ausführers sowie eine 23-stellige Seriennummer (sog. «Serial-No.») der Ursprungserklärung enthalten muss. Eine präferenzbegünstigte Einfuhr in die Schweiz ist nur möglich, wenn der Eidgenössischen Zollverwaltung ein chinesisches Ursprungszertifikat gemäss Beilage 1 zum Anhang II des Abkommens vorgelegt wird. Es ist jedoch vorgesehen, dass China den Status des Ermächtigten Ausführers noch schaffen wird.

Als Besonderheit hat die Schweiz mit der Volksrepublik China im Zusammenhang mit dem FHA in einem Memorandum of Understanding den elektronischen Austausch von Ursprungserklärungen vereinbart (sog. Data Exchange System). Ermächtigte Ausführer sind verpflichtet, bei Ausfuhrsendungen die entsprechenden

<sup>1</sup> Das Abkommen zu Arbeits- und Beschäftigungsfragen ist bereits am 9. Juni 2014 in Kraft getreten.

<sup>2</sup> Das Abkommen ist nicht anwendbar auf die Sonderverwaltungszone Hongkong, Macao und Taiwan.



Handelsdokumente mit den Ursprungs-  
erklärungen auf die internetbasierende  
Applikation EA Datenaustausch mit China  
(EACN) zu laden, bevor die Ware in China  
verzollt wird. Dies gilt allerdings nicht für  
Warenverkehrsbescheinigungen EUR.1 CN,  
welche nur als beglaubigte Originaldoku-  
mente vorzulegen sind. Die Handelsdoku-  
mente müssen als PDF hochgeladen werden,  
wobei dies zunächst für jede einzelne Aus-  
fuhranmeldung zu erfolgen hat. Zurzeit  
prüft die Eidgenössische Zollverwaltung,  
ob und wie eine Übermittlung automatisiert  
werden kann. Ermächtigte Ausführer müs-  
sen daher mittels einer Selbstregistration  
einen Administrator (Benutzer) für das  
EACH-System registrieren. Der Link zur  
Applikation ist ab dem 16. Juli 2014 aktiv.  
Zur Unterstützung bei der Selbstregistration  
hat die EZV ein Handbuch veröffentlicht.  
Es gilt zu beachten, dass den chinesischen  
Zollbehörden dennoch das Handelsdoku-  
ment mit der Ursprungserklärung des Er-  
mächtigten Ausführers in Papierform vor-  
zulegen ist. Die chinesischen Zollbehörden  
werden im Rahmen der Einfuhrverzollung  
die elektronische Datei mit dem Papier-  
dokument abgleichen. Sofern ein Ermäch-  
tigter Ausführer die Selbstregistration  
nicht vornehmen kann, können alternativ  
Warenverkehrsbescheinigungen EUR.1 CN  
verwendet werden.

### Fazit

Das Abkommen zwischen der Schweiz und  
China bietet – je nach Branche und Produkt –  
erhebliches Einsparpotenzial von Zoll-  
abgaben. Obwohl es sich bei dem FHA  
um ein bilaterales Abkommen zwischen  
der Schweiz und der Volksrepublik China  
handelt, können bei einer optimalen  
Implementierung der Lieferstrukturen  
auch Vorteile und somit Zollpräferenzen  
von anderen Abkommen genutzt werden.  
Dies bedarf jedoch einer Analyse des  
Produktportfolios, der für die Herstellung  
verwendeten Vormaterialien und deren  
(präferenziellen) Ursprung sowie der  
Erfassung der Herstellkosten. Um von  
den Vorteilen des FHA profitieren zu  
können, sind entsprechende Analysen und  
Massnahmen zeitnah zu implementieren.

## Expatriates-Verordnung (ExpaV)

**Andreas Tschannen**, Executive Director Tax Human Capital, Zürich, [andreas.tschannen@ch.ey.com](mailto:andreas.tschannen@ch.ey.com)  
**Sabrina Osterwalder**, Senior Consultant Tax Human Capital, Zürich, [Sabrina.osterwalder@ch.ey.com](mailto:Sabrina.osterwalder@ch.ey.com)

### Anhörung zur Revision der Expatriates-Verordnung (ExpaV).

Anfang April 2014 hat das Eidgenössische  
Finanzdepartement (EFD) mitgeteilt, dass  
die Steuerabzüge von in die Schweiz ent-  
sandten Mitarbeitern (sog. Expatriates)  
durch eine Arbeitsgruppe überprüft und  
angepasst worden sind. Die geplante  
Anpassung soll den Begriff der Expatriates  
enger fassen und die Bestimmungen zum  
Wohn-, Schulkosten- und Pauschalabzug von  
Expatriates präzisieren. Das EFD hat zu den  
vorgeschlagenen Änderungen der Expat-  
riates-Verordnung eine Anhörung eröffnet,  
die noch bis zum 10. Juli 2014 dauert.

#### 1 Abzüge auf dem Prüfstand

Mittels Motionen verlangten zwei National-  
räte im Jahr 2012 die Abschaffung der Ab-  
züge für besondere Berufskosten von Ex-  
patriates. Der Bundesrat lehnte es jedoch  
ab, die bestehende Regelung grundsätzlich  
in Frage zu stellen und beantragte die Ab-  
lehnung der Motionen. Er stellte jedoch die  
Überprüfung der Voraussetzungen und  
Modalitäten einzelner Abzüge in Aussicht.  
Diese Überprüfung wurde von einer Arbeits-  
gruppe vorgenommen, und die Ergebnisse  
liegen nun vor.

Die Arbeitsgruppe kommt zum Schluss,  
dass die Umzugs-, Wohn- und Privatschul-  
kosten steuerlich absetzbare Abzüge dar-  
stellen und in Artikel 26 des Bundesgesetz-  
es über die direkte Bundessteuer (DBG)  
eine genügende rechtliche Grundlage  
haben (dies ist ja insbesondere im Kanton  
Zürich seit längerem bestritten). Es dränge  
sich deshalb weder eine Streichung eines  
bestimmten Abzugs noch ein neuer Abzug  
auf. Im Übrigen wird auch festgehalten,  
dass die Gleichbehandlung von Expatriates  
und der übrigen, in der Schweiz steuer-  
pflichtigen Personen gewährleistet ist.

Die Arbeitsgruppe hat aber auch verschie-  
dene Schwächen der Verordnung aufge-  
zeigt. Basierend auf den Ergebnissen der  
Arbeitsgruppe schlägt das EFD Anpassun-  
gen der ExpaV vor. Einerseits soll es zu  
Beschränkungen des Anwendungsbereichs  
der ExpaV kommen (z.B. nur noch für  
Spezialisten mit besonderer beruflicher

Qualifikation) und andererseits zu einer  
Präzisierung beim Wohn-, Schulkosten und  
Pauschalabzug.

#### 2 Jüngste Erfahrung in diesem Bereich

Der enger gefasste Begriff des Expatriates  
wurde bereits in einem aktuellen Entscheid  
des Zürcher Verwaltungsgerichts vom  
2. April 2014 bestätigt. So sollen Abzüge  
für besondere Berufskosten unter anderem  
nicht mehr gewährt, wenn ein Entsandter

- a) aus einem Drittland in die Schweiz ein-  
reist (im vorliegenden Fall wurde ein  
UK-Mitarbeiter zuerst in die Niederlande  
entsandt und wurde dann direkt in die  
Schweiz geschickt, er ist also nicht von  
seinem Heimatland UK gekommen);
- b) seine ständige Wohnstätte im Heimat-  
land bereits über mehrere Jahre  
fremdvermietet;
- c) seinen Schweizer Einsatz auf über 5  
Jahre verlängert (z.B. Entsendung in  
die Schweiz für drei Jahre, Verlänge-  
rung der Entsendung um weitere 3  
Jahre) und somit die in der Verordnung  
statuierte Fünfjahresfrist verletzt.

Als Begründung führte das  
Verwaltungsgericht aus, dass bei solchen  
Fällen der Bezug zum Heimatland  
weitgehend abgeebbt ist und somit die  
Voraussetzungen für die Gewährung der  
besonderen Abzüge nicht mehr gegeben  
sind. Insbesondere der letzte Punkt  
(Verletzung der Fünfjahresfrist) dürfte  
weitreichende Auswirkungen haben, da  
die besonderen Abzüge ab sofort (und  
allenfalls auch rückwirkend) verweigert  
werden, sobald eine Entsendung in die  
Schweiz auf über 5 Jahre verlängert  
worden ist oder sich der Aufenthalt in der  
Schweiz schlussendlich auf über 5 Jahre  
manifestiert.

#### 3 Fazit

Für die tägliche Veranlagungspraxis bedeu-  
tet dieser Zustand, dass die Abzüge für die  
besonderen Berufskosten der Expatriates  
künftig nur noch auf «klassische»  
Expatriates Anwendung findet. Es muss  
sich dabei um einen leitenden Mitarbeiter  
oder Spezialisten handeln, der unter  
einer befristeten (maximal 5 Jahre)



Entsendevereinbarung von einer ausländischen Gesellschaft in die Schweiz entsandt wird und hier auch maximal 5 Jahre

verbleibt, direkt von seinem Heimatland kommt und nicht via ein Drittland und einen Nachweis für die Beibehaltung der

Wohnstätten im Heimatland erbringen kann, wobei ausländische Wohnstätten nicht fremdvermietet werden dürfen.

## Schweizer Firmenfahrzeuge in der EU

Barbara Henzen, Partner Indirect Tax, Zürich, [barbara.henzen@ch.ey.com](mailto:barbara.henzen@ch.ey.com)  
Roger Jaun, Manager Indirect Tax, Bern / Basel, [roger.jaun@ch.ey.com](mailto:roger.jaun@ch.ey.com)

### Regelung des vorübergehenden Gebrauchs durch in der EU wohnhafte Arbeitnehmer

#### Schweizer Firmenfahrzeuge im Fokus der EU

Die Praxis zeigt, dass nach wie vor regelmässig Schweizer Firmenfahrzeuge, welche vorübergehend im EU-Zollgebiet benutzt werden, Anlass zur Eröffnung von Verfahren und Sanktionen der EU-Zollbehörden geben. Von Bussgeldverfahren bis hin zur Beschlagnahme des Firmenfahrzeugs oder gar Strafverfahren können in der EU wohnhafte Mitarbeitende von Schweizer Unternehmen betroffen sein, welche das ihnen zur Verfügung gestellte Firmenfahrzeug für die Reise an den Wohnort bzw. dort generell für private Zwecke benutzen.

Nur wenige Schweizer Unternehmen sind sich zudem bewusst, dass eine Verwendung von Firmenfahrzeugen zu privaten Zwecken durch ihre in der EU wohnhaften Mitarbeitenden zur Registrierung für Umsatzsteuerzwecke im EU-Mitgliedstaat führen kann.

#### Ausgangslage

Wer nach Feierabend oder am Wochenende im grenznahen Ausland zur Schweiz unterwegs ist, kennt den Anblick: nicht selten fallen dem Betrachtenden vor Wohnbauten parkierte Fahrzeuge mit Schweizer Firmenlogos und Immatrikulationskennzeichen auf. Unschwer lässt sich feststellen, dass Schweizer Unternehmen zusehends Mitarbeitende mit Wohnsitz in angrenzenden EU-Mitgliedstaaten beschäftigen, welche ihre berufliche Tätigkeit bspw. als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter vorwiegend in der Schweiz verrichten.

Schweizer Arbeitgeber stellen diesen Mitarbeitenden oftmals Firmenfahrzeuge zur Verfügung, welche regelmässig auch für private Zwecke genutzt werden. Mitarbei-

tende mit Wohnsitz in der EU überführen und verwenden somit regelmässig Schweizer Firmenfahrzeuge innerhalb des Zollgebiets der EU, ohne dass das betreffende Fahrzeug in der EU verzollt und versteuert worden ist. Häufig übersehen Schweizer Unternehmen dabei, dass eine solche «abgabefreie Überführung» ihrer Firmenfahrzeuge in die EU Rechtsfolgen nach sich ziehen kann, sofern die restriktiven Voraussetzungen nicht eingehalten werden. Die geltenden Ausnahmeregelungen zur abgabefreien vorübergehenden Verwendung wurden bisher durch die Behörden tendenziell grosszügig ausgelegt.

#### Vorgaben der EU bezüglich Verzollung und Besteuerung

Der EuGH hat mit seinem Urteil vom 7. März 2013 (C-182/12) klargestellt, dass die vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben eines Firmenfahrzeuges, welches einer ausserhalb des EU-Zollgebiets ansässigen «Person» gehört und von einem in der EU ansässigen Mitarbeitenden vorübergehend für private Zwecke genutzt wird, nur möglich ist, wenn der untergeordnete private Gebrauch im entsprechenden Anstellungsvertrag mit diesem Mitarbeitenden vorgesehen ist.

Der EuGH stellt somit für die zulässige private Nutzung von Firmenfahrzeugen ohne Entrichtung von Einfuhrabgaben in der EU die Voraussetzungen in den Vordergrund, dass es sich (a) um einen «klassischen» Angestellten handeln, und dass (b) die untergeordnete private Verwendung eindeutig im Anstellungsvertrag des Mitarbeitenden vorgesehen sein muss. Andererseits verzichtet der EuGH aber auf eine nähere Definition, welche Rechtsverhältnisse noch als Anstellungsvertrag im Sinne der EU-Gesetzgebung zu gelten haben.

Demgegenüber erfordert die vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben eines

Firmenfahrzeuges, welches einer ausserhalb des EU-Zollgebiets ansässigen «Person» gehört und von einem in der EU ansässigen Mitarbeitenden vorübergehend für geschäftliche Zwecke verwendet wird, lediglich eine «anderweitige Ermächtigung».

Die Auslegung der vorgenannten Kriterien erfolgt durch die einzelnen EU-Mitgliedstaaten individuell. Zusätzlich sind in den einzelnen EU-Staaten die formellen Anforderungen des anwendbaren Zollverfahrens zur vorübergehenden Verwendung einzuhalten (bspw. formgebundene oder formlose Verfahren).

Ermöglichen ausserhalb des EU-Zollgebiets ansässige Unternehmen ihren in der EU wohnhaften Mitarbeitenden die private Nutzung von Firmenfahrzeugen, kann dies für das Unternehmen gleichzeitig die Pflicht zur Registrierung und Entrichtung der Umsatzsteuer im entsprechenden EU-Mitgliedstaat bedeuten – so insbesondere in Deutschland (langfristige «Vermietung»).

#### Wer ist von der Regelung betroffen?

Aus hiesiger Sicht sind von vorgenannten Regelungen insbesondere Schweizer Unternehmen und deren Mitarbeitende mit Wohnsitz in einem EU-Staat betroffen, wenn diese Mitarbeitenden die Möglichkeit haben, mit einem Schweizer Firmenfahrzeug vorübergehend in das EU-Zollgebiet einzureisen.

Die vorübergehende private Nutzung von Firmenfahrzeugen unter Befreiung von Einfuhrabgaben durch Personen, welche nicht mehr unter den klassischen Begriff des «Angestellten» fallen, ist nach EU-Recht unzulässig. Je nach nationaler Auslegung stellen sich diesbezüglich insbesondere für Mitglieder des Verwaltungsrats, des Vorstands, der Geschäftsleitung oder am Unternehmen Beteiligte Abgrenzungsfragen. Dasselbe gilt für im Rahmen eines Personalverleihs beschäftigte Arbeitskräfte.



Für klassische Angestellte mit Wohnsitz in der EU muss die eingeräumte Berechtigung zur vorübergehenden, untergeordneten privaten Nutzung von Firmenfahrzeugen unter Befreiung von Einfuhrabgaben mittels eindeutiger Vereinbarung im Rahmen des Anstellungsvertrags nachgewiesen werden können. In diesem Zusammenhang sollten Arbeitgeber und Mitarbeitende bspw. wissen, ob im betroffenen EU-Mitgliedstaat bereits die Fahrt von der Schweizer Arbeitsstätte zum Wohnort werktags oder am Wochenende als vorübergehende Verwendung zu privaten Zwecken betrachtet wird und daher einer Grundlage im Anstellungsvertrag bedarf.

#### Wie kann EY helfen?

Die Verwendung unverzollter Firmenfahrzeuge durch in der EU wohnhafte Personen unter Missachtung der anwendbaren Voraussetzungen kann dazu führen, dass die entsprechende EU-Zollbehörde das Firmenfahrzeug beschlagnahmt und nur gegen Entrichtung der Einfuhrabgaben und allfälliger Bussen wieder freigibt.

Die Mehrwertsteuer- und Zollspezialisten von Ernst & Young unterstützen Sie gerne bei der Überprüfung oder Anpassung der von Ihrem Unternehmen verwendeten Arbeitsverträge und Zusatzregelungen unter Berücksichtigung der einschlägigen Vorgaben der betroffenen EU-Mitgliedstaaten.

#### Wir empfehlen

Ernst & Young empfiehlt Unternehmen mit in der EU ansässigen Mitarbeitenden insbesondere folgende Punkte zu überprüfen:

- ▶ Benützen die in der EU wohnhaften Angestellten aus Sicht des betroffenen EU-Mitgliedstaats die Firmenfahrzeuge im EU-Zollgebiet vorübergehend nur für geschäftliche oder auch für private Zwecke?
- ▶ Ist der fahrzeuglenkende Mitarbeitende in der Lage, die ausreichende Ermächtigung zur geschäftlichen Nutzung im entsprechenden EU-Mitgliedstaat nachzuweisen?
- ▶ Ist der fahrzeuglenkende Mitarbeitende in der Lage, die zulässige private Nutzung mittels ausreichender Grundlage im Anstellungsvertrag nachzuweisen?
- ▶ Stellt das firmeninterne Geschäftswagenreglement eine korrekte vorübergehende Nutzung im EU-Zollgebiet sicher (bspw. keine Benützung durch Familienangehörige, Lebenspartner, etc.)?
- ▶ Sind die zollrechtlichen Verfahrensvorschriften bekannt (bspw. Formularbestätigungen, etc.)?
- ▶ Wird das Unternehmen durch die private Nutzung im EU-Mitgliedstaat umsatzsteuerpflichtig?

#### Wir offerieren

Hinsichtlich der vorübergehenden Nutzung von Schweizer Firmenfahrzeugen im EU-Zollgebiet durch dort ansässige Mitarbeitende unterstützen wir Sie gerne und effizient anlässlich:

- ▶ der Beurteilung und Einschätzung potenzieller abgaberechtlichen Folgen auf Basis bestehender Arbeitsverträge und Geschäftswagenreglemente;
- ▶ der Schaffung notwendiger formeller und materieller Grundlagen zwecks Erfüllung der Anforderungen des jeweiligen EU-Mitgliedstaates;
- ▶ der Abklärung möglicher Registrierungs-pflichten für Umsatzsteuerzwecke und der Wahrnehmung damit verbundener Pflichten.

Sollte dieser Indirect Tax Alert Ihr Interesse am Thema der grenzüberschreitenden Benutzung von Firmenfahrzeugen geweckt haben, oder möchten Sie uns weitere Fragen stellen, so freuen wir uns, Sie in dieser Angelegenheit unterstützen zu dürfen.

EY | Assurance | Tax | Legal | Transactions | Advisory

#### Die globale EY-Organisation im Überblick

Die globale EY-Organisation ist eine Marktführerin in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Transaktionsberatung und Managementberatung. Wir fördern mit unserer Erfahrung, unserem Wissen und unseren Dienstleistungen weltweit die Zuversicht und die Vertrauensbildung in die Finanzmärkte und die Volkswirtschaften. Für diese Herausforderung sind wir dank gut ausgebildeter Mitarbeitender, starker Teams sowie ausgezeichneter Services und Kundenbeziehungen bestens gerüstet. «Building a better working world»: Unser globales Versprechen ist es, gewinnbringend den Fortschritt voranzutreiben – für unsere Mitarbeitenden, unsere Kunden und die Gesellschaft.

Die globale EY-Organisation besteht aus den Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig und haftet nicht für das Handeln und Unterlassen der jeweils anderen Mitgliedsunternehmen. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Kunden.

Die EY-Organisation ist in der Schweiz durch die Ernst & Young AG, Basel, an zehn Standorten sowie in Liechtenstein durch die Ernst & Young AG, Vaduz, vertreten. «EY» und «wir» beziehen sich in dieser Publikation auf die Ernst & Young AG, Basel, ein Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited.

Weitere Informationen finden Sie auf unserer Website: [www.ey.com/ch](http://www.ey.com/ch)

#### Impressum

##### Tax News

Elektronische Publikation in deutscher und englischer Sprache

##### Konzept und Realisation

Ernst & Young AG  
Brand, Marketing and Communications  
Postfach  
8022 Zürich

**Abonnemente/Adressänderungen**  
[www.ey.com/ch/newsletter](http://www.ey.com/ch/newsletter)

[www.ey.com/ch/tax](http://www.ey.com/ch/tax)

© 2014 Ernst & Young AG  
All Rights Reserved.

Mit den vorliegenden Tax News wird ein Überblick über neue rechtliche Entwicklungen vermittelt. Dieser ersetzt keinesfalls eine Steuerberatung.